

taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR
STEUERRECHT
NOVEMBER 2016

11

www.taxlex.at

333 – 380

Schwerpunkt
**Aktuelle Fragen
zum Geschäftsführer**

Abgabenrechtliche Haftung
Vergütung & USt
Finanzstrafrechtliche Aspekte
ESt- und SV-Einstufung

§ 9 Abs 1,
§ 80 Abs 1 BAO

Gleichbehandlungsgrundsatz;
Pflichtverletzung;
Ressortverteilung;
Vertreterhaftung

Aktuelle Judikatur des BFG zur abgabenrechtlichen Geschäftsführerhaftung

Die abgabenrechtliche Haftung der Leitungsorgane von Kapitalgesellschaften (§ 9 Abs 1 BAO) ist in der Beratungspraxis mittlerweile ein „Dauerbrenner“. Dies zeigt sich nicht zuletzt an der Zahl der BFG-Entscheidungen, die mittlerweile fast im Wochentakt veröffentlicht werden. Der folgende Beitrag soll einen kurzen Überblick über ausgewählte Rechtsprechung aus der jüngsten Vergangenheit geben.

FRANZ ALTHUBER

A. Allgemeines zur Vertreterhaftung

Gem § 9 Abs 1 BAO haften die in §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter, also etwa die Leitungsorgane von Kapitalgesellschaften, neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können. Der Vertreter haftet **persönlich, unbeschränkt und unbeschränkbar** für die Abgabenschulden, wenn er die ihm auferlegten abgabenrechtlichen Pflichten schuldhaft verletzt und damit einen Abgabenausfall verursacht hat.¹⁾ § 9 Abs 2 BAO normiert, dass berufsmäßige Parteienvertreter, nämlich Notare, Rechtsanwälte und Wirtschaftstreuhänder, wegen Handlungen, welche diese in Ausübung ihres Berufs bei der Beratung in Abgabensachen vorgenommen haben, gem § 9 Abs 1 BAO haften, wenn diese Handlungen eine Verletzung ihrer Berufspflichten darstellen.

Beide Haftungstatbestände des § 9 BAO normieren somit **verschuldensabhängige Ausfallhaftungen** für bestimmte Personen und sind im Wesentlichen einem zivilrechtlichen Schadenersatzanspruch nachgebildet. Die Geltendmachung der Haftung gem § 9 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde und erfolgt mittels Haftungsbescheid (§ 224 BAO).

B. Ausgewählte Rechtsprechung des Jahrs 2016

1. Ressortverteilung in der Geschäftsführung

Auch im Abgabenrecht gilt der **Grundsatz der Gesamtverantwortung**. Bei einer mehrgliedrigen Geschäftsführung ohne Ressortverteilung haften daher grundsätzlich sämtliche Geschäftsführer solidarisch. Die Abgabenbehörde hat aber aufgrund des ihr obliegenden Ermessens die faktische Möglichkeit, sowohl die Haftung an sich als auch den Haftungsbeitrag auf einzelne Geschäftsführer zu beschränken.

Anderes gilt, wenn Zuständigkeiten im Rahmen einer Geschäftsverteilung zwischen den Geschäftsführern abgegrenzt wurden, wobei es aus abgabenrechtlicher Sicht nicht darauf ankommt, ob sich die Geschäftsführung die Ressortverteilung selbst gegeben

hat oder ob diese durch die Generalversammlung beschlossen wurde. Eine bestehende Geschäftsverteilung führt daher abgabenrechtlich stets dazu, dass **primär das ressortzuständige Mitglied der Geschäftsführung zur Haftung heranzuziehen** ist.²⁾ Bei den ressortunzuständigen Mitgliedern wandeln sich demgegenüber die abgabenrechtlichen Pflichten iSd § 80 Abs 1 BAO zu Überwachungs- und Kontrollpflichten. Nur wenn diese eingehalten werden, kann die Existenz der Ressortverteilung für die nicht zuständigen Geschäftsführer haftungsentlastende Wirkung entfalten. Der **notwendige Umfang dieser Überwachungs- und Kontrollpflichten** hängt stets vom Einzelfall ab. Nach Ansicht des VwGH kann die Ressortunzuständigkeit jedenfalls nur dann exkulpierend wirken, wenn sich die **ressortunzuständigen Mitglieder des Leitungsorgans nach den Umständen des Falls darauf verlassen durften, dass das zuständige Mitglied seine abgabenrechtlichen Pflichten ordnungsgemäß erfüllt**.³⁾ Für die Praxis relevant ist überdies, dass sowohl das Bestehen einer Ressortverteilung als auch die ausreichende Überwachung und Kontrolle jedenfalls vom haftungsbedrohten (ressortunzuständigen) Geschäftsführer im Haftungsverfahren zu behaupten und im Rahmen der qualifizierten Mitwirkungspflicht im Detail darzustellen und – wenn möglich – zu beweisen sind. In zwei durch das BFG jüngst entschiedenen Verfahren⁴⁾ wurde dieser **qualifizierten Behauptung**

Dr. Franz Althuber, LL.M., ist Rechtsanwalt und Partner bei DLA Piper Weiss-Tessbach und vorwiegend in den Bereichen Steuer- und Gesellschaftsrecht, Finanzstrafrecht, Managerhaftung sowie Abgabenverfahrensrecht tätig. E-Mail: franz.althuber@dlapiper.com

- 1) Vgl grundlegend zu § 9 BAO etwa Althuber/Varro, Die abgabenrechtliche Verantwortlichkeit der Leitungsorgane von Kapitalgesellschaften im Überblick, in Althuber (Hrsg), Geschäftsführer- und Vorstandshaftung im österreichischen Steuerrecht² 1 ff, sowie Urtz, Haftung im Steuer- und Verwaltungsrecht, in Holoubek/Lang (Hrsg), Die allgemeinen Bestimmungen der BAO (2012) 271 ff.
- 2) VwGH 26. 6. 2007, 2004/13/0032; 20. 1. 2010, 2005/13/0086; vgl auch mwN Heffermann/Twardosz, Interne Geschäftsverteilung und Auslagerung abgabenrechtlicher Pflichten an Dritte, in Althuber (Hrsg), Geschäftsführer- und Vorstandshaftung im österreichischen Steuerrecht² 159.
- 3) VwGH 21. 5. 1992, 88/17/0216; 24. 5. 1993, 91/15/0136; 29. 4. 1994, 93/17/0395; 18. 10. 1995, 91/13/0037.
- 4) BFG 28. 4. 2016, RV/7105763/2015; 9. 5. 2016, RV/7105764/2015.

tungspflicht ganz offensichtlich entsprochen. Die Beschwerdeführer konnten hinreichend konkret darlegen, dass sie keine Anhaltspunkte dafür hatten, dass der jeweils für die steuerlichen Belange zuständige Geschäftsführer abgabenrechtliche Pflichten verletzen würde. Aus diesem Grund konnte ihnen auch keine Verletzung von Überwachungs- und Kontrollpflichten angelastet werden.

2. Uneinbringlichkeit beim Primärschuldner als Haftungsvoraussetzung

§ 9 Abs 1 BAO normiert eine Ausfallhaftung. Eine Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme des Geschäftsführers ist daher die **objektive Uneinbringlichkeit der Abgabe beim Abgabenschuldner (also bei der juristischen Person)** im Zeitpunkt der Geltendmachung der Haftung. Der Haftende darf daher erst in Anspruch genommen werden, wenn die Abgabenschuld sowohl beim Erstschuldner als auch bei allenfalls existierenden Gesamtschuldnern uneinbringlich geworden ist. Vollstreckungsmaßnahmen in das Vermögen der Kapitalgesellschaft müssen daher entweder bereits erfolglos gesetzt worden sein oder – objektiv betrachtet – voraussichtlich erfolglos sein. Die bloße **Eröffnung eines Insolvenzverfahrens** reicht nicht aus, um die gänzliche Uneinbringlichkeit einer Abgabe per se annehmen zu können; erst wenn im Lauf des Insolvenzverfahrens festgestellt wird, dass die Abgabensforderungen mangels Vermögens nicht befriedigt werden können, liegt Uneinbringlichkeit vor. Uneinbringlichkeit liegt darüber hinaus auch dann vor, wenn ein Insolvenzverfahren gem § 71 b IO mangels kostendeckenden Vermögens erst gar nicht eröffnet wird. Ist bloß ein **Teilbetrag der Abgabenschuld uneinbringlich**, haftet der Vertreter lediglich für diesen Ausfallsbetrag. Kann die Kapitalgesellschaft in weiterer Folge selbst den für einbringlich erachteten Teilbetrag nicht begleichen, erweitert sich die Haftung des Vertreters entsprechend um diesen Betrag.

Da für die Frage der Uneinbringlichkeit auch auf die Vermögenssituation von allfälligen Gesamtschuldnern abzustellen ist, kann in der Praxis auch relevant sein, um welche Abgabenart es sich handelt und ob allenfalls eine Haftung Dritter für die gegenständliche Abgabe in Betracht kommt. Wird beispielsweise im Rahmen einer Außenprüfung eine verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt und der Gesellschaft KEST vorgeschrieben, ist auch die finanzielle Situation des Empfängers der vGA (als Schuldner der KEST) zu berücksichtigen und kann diese allenfalls einer Haftungsgeltendmachung gegenüber dem Geschäftsführer der verdeckt ausschüttenden Gesellschaft entgegenstehen.⁵⁾

3. Erkundigungspflicht bei Übernahme einer Leitungsfunktion

Ein neu hinzutretendes Organmitglied hat sich darüber zu unterrichten, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene Gesellschaft bisher ihre fälligen Abgaben entrichtet hat oder/und ob ein Abgaberrückstand besteht.⁶⁾ Da es sich bei der Entrichtung fälliger Abgaben um eine andauernde Verpflichtung handelt, die erst mit tatsächlich erfolgter

Entrichtung endet, geht diese Verpflichtung automatisch auf das neu hinzutretende Leitungsorgan über (vgl auch § 80 Abs 1 letzter Satz BAO). Das neu hinzutretende Organmitglied hat sich daher jedenfalls darüber zu unterrichten, welchen Stand das **Abgabekonto** der Gesellschaft im Zeitpunkt der Übernahme der Leitungsfunktion hat. Ist ein **Rückstand** ausgewiesen, so besteht die Pflicht, die entsprechenden Beträge zu entrichten.

Hinsichtlich anderer – punktueller – Pflichten, die in der Vergangenheit allenfalls verletzt wurden, hat die Finanzverwaltung in manchen Fällen dazu tendiert, dem neuen Organmitglied eine umfassende Prüfpflicht aufzubürden. Der VwGH hat dieser überschießenden Praxis mit einem vielbeachteten Erkenntnis⁷⁾ jedoch eine Absage erteilt. Gibt es keine Hinweise, aus denen ein neu hinzutretendes Organmitglied schließen kann, dass etwa Abgabenerklärungen oder abgabenrechtliche Selbstberechnungen in der Vergangenheit unrichtig waren, so hat das Organmitglied bei der Übernahme der Funktion nicht die Pflicht, die gesamte Buchhaltung und das gesamte Rechenwerk sowie die Aufzeichnungen der Gesellschaft nachzuprüfen.⁸⁾

4. Mangelnde Liquidität – Notwendigkeit der Gleichbehandlung von Gläubigern

Die Adressaten der Haftungsbestimmung des § 9 Abs 1 BAO können nur dann zur Haftung herangezogen werden, wenn ihnen die **Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten** zur Last gelegt wird. Eine dieser abgabenrechtlichen Pflichten besteht darin, **fällige Abgaben zu entrichten (§ 80 Abs 1 letzter Satz BAO)**. Ist dies nicht möglich, weil die Gesellschaft **mangels liquider Mittel** gar nicht in der Lage ist, Verbindlichkeiten zu begleichen, so ist die Nichtentrichtung dem Vertreter nicht vorwerfbar. Problematisch sind in diesem Zusammenhang jene Fälle, in denen der Vertretene zwar über liquide Mittel verfügt, diese aber nicht für die Begleichung sämtlicher Verbindlichkeiten ausreichen. In solchen Fällen ist das sogenannte „**Gleichbehandlungsgebot**“ zu beachten. **Der Fiskus als Abgabengläubiger darf nicht schlechter behandelt werden als andere Gläubiger**. Dabei gilt nicht nur die vorrangige Tilgung bestehender Verbindlichkeiten als Beeinträchtigung des Gleichbehandlungsgebots, ebenso können Barzahlungen laufender Aufwendungen eine Verletzung desselben darstellen. In diesem Sinne liegt beispielsweise nach der Rechtsprechung des VwGH im Abschluss eines (globalen) **Mantelzessionsvertrags**, durch den einerseits die Bank als andrängende Gläubigerin begünstigt wird, andererseits andere andrängende Gläubiger benachteiligt werden, eine dem Vertreter vorzuwerfende Pflichtverletzung

5) BFG 24. 5. 2016, RV/7104392/2015; 15. 6. 2016, RV/7104393/2015.

6) VwGH 22. 4. 2015, 2013/16/0208; 24. 1. 2013, 2012/16/0100; 23. 6. 2009, 2007/13/0005 bis 0007; 27. 2. 2008, 2005/13/0085.

7) VwGH 28. 2. 2014, 2012/16/0101, ausführlich dazu *Altbuber/Twardosz*, Abgabenrechtliche Prüfpflichten des neuen Geschäftsführers, RdW 2014, 498, sowie *Ginthoer/Elhenický*, Grenzen der Geschäftsführerhaftung (Teil I), GeS 2014, 522.

8) BFG 30. 6. 2016, RV/7400099/2014.

vor.⁹⁾ Dasselbe gilt, wenn bloß eine Forderung abgetreten wird, diese aber im Wesentlichen das gesamte Vermögen des Abgabepflichtigen darstellt.¹⁰⁾ Im Bereich der **Abfuhrabgaben**, insbesondere bei der Lohnsteuer, ist – um nicht dem Vorwurf einer abgabenrechtlichen Pflichtverletzung ausgesetzt zu sein – die jeweilige Abgabe vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzuhalten.¹¹⁾

Der entsprechende Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem haftenden Vertreter.¹²⁾ Kann daher im Haftungsverfahren nachgewiesen werden, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so besteht eine allfällige Haftung nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis hingegen nicht erbracht, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden.¹³⁾ Hat der Vertreter in dieser Hinsicht nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen aufgestellt, die nicht schon von vornherein aus rechtlichen Gründen unmaßgeblich sind, so hat ihn die Abgabenbehörde zu einer Präzisierung und Konkretisierung seines Vorbringens und zu entsprechenden Beweisanboten aufzufordern, die es ihr – nach allfälliger Durchführung eines danach erforderlichen Ermittlungsverfahrens – ermöglichen, zu beurteilen, ob der Vertreter ohne Verstoß gegen die ihm obliegende Gleichbehandlungspflicht vorgegangen ist und ob und in welchem Ausmaß ihn deshalb eine Haftung trifft. Kommt der Geschäftsführer dieser Aufforderung nicht nach, so bleibt die Behörde zu der Annahme berechtigt, dass er seiner Verpflichtung schuldhaft nicht nachgekommen ist.¹⁴⁾

5. Anwendbarkeit des § 9 Abs 1 BAO auf Leitungsorgane ausländischer Kapitalgesellschaften

§ 80 Abs 1 BAO ist seinem Wortlaut nach per se auf juristische Personen anwendbar, eine Einschränkung auf beispielsweise nach österreichischem Recht errichtete Rechtsträger ist dem Gesetz fremd. Da auch ausländische Rechtsträger nach verschiedenen Normen zur Einhaltung abgabenrechtlicher Pflichten in Österreich verhalten sein können, kann sich in der Praxis die Frage stellen, wer für allfällige Pflichtverletzungen der ausländischen juristischen Person einzustehen hat.

Wer zur Vertretung von juristischen Personen berechtigt (also iSd § 80 Abs 1 BAO „berufen“) ist, bestimmt sich gem § 79 BAO nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts, wozu auch jene des Unternehmens- und Gesellschaftsrechts gehören. Ebenso gehören hierzu die Kollisionsbestimmungen des internationalen Privatrechts (IPR).¹⁵⁾ Gem § 12 IPRG sind die Rechts- und die Handlungsfähigkeit einer Person nach deren Personalstatut zu beurteilen. Das Personalstatut einer juristischen Person oder einer sonstigen Personen- oder Vermögensverbindung, die Trägerin von

Rechten und Pflichten sein kann, ist das **Recht des Staats, in dem der Rechtsträger den tatsächlichen Sitz seiner Hauptverwaltung hat** (§ 10 IPRG). Nach österreichischem IPR ist daher auf eine Gesellschaft das Recht jenes Staats anzuwenden, in dem die maßgeblichen Geschäftsführungsentscheidungen in die Tat umgesetzt werden. Diese Anknüpfung gilt für alle gesellschaftsrechtlichen Rechtsfragen, wie etwa die Vertretungsmacht, die Bestellung und Abberufung von Organen und deren Haftung, die Kapitalaufbringung und Rechnungslegung. § 10 IPRG wird jedoch bei innerhalb der EU gegründeten Gesellschaften durch die europarechtliche Niederlassungsfreiheit verdrängt, die nach der Judikatur des EuGH¹⁶⁾ die **Anwendung des Gründungsrechts auf im europäischen Ausland gegründete Gesellschaften** verlangt. Konsequenz dieser EuGH-Rechtsprechung ist, dass sämtliche gesellschaftsrechtliche Fragen bei EU-Gesellschaften nach dem Gesellschaftsrecht des Gründungsstaats zu beantworten sind. Aus den entsprechenden ausländischen Rechtsvorschriften ergibt sich somit, wer für die ausländische Gesellschaft zur Vertretung berufen und damit Vertreter iSd § 80 Abs 1 BAO ist.

In diesem Sinne hatte sich das BFG¹⁷⁾ mit der Frage zu beschäftigen, ob ein „director“ einer englischen Limited als Vertreter iSd § 80 Abs 1 BAO zu qualifizieren ist. Dies wurde bejaht. Unter Hinweis auf einschlägige gesellschaftsrechtliche Literatur¹⁸⁾ führte das BFG unter anderem aus, dass jede englische Kapitalgesellschaft zwei Organe habe: die Gesellschafterversammlung (*general meeting of shareholders*), in der die Gesamtheit der Gesellschafter vertreten ist, und das *board of directors*, welches von der Gesellschafterversammlung gewählt und dem die Leitung der Gesellschaft anvertraut ist. Auch ein Mitglied dieses *board of directors* ist nach Ansicht des BFG als Vertreter iSd § 80 Abs 1 BAO anzusehen und kann dementsprechend gem § 9 Abs 1 BAO zur Haftung herangezogen werden.¹⁹⁾

9) VwGH 17. 5. 2006, 2004/14/0094; 29. 4. 2016, RV/5100944/2012.

10) VwGH 28. 4. 2011, 2011/16/0082.

11) Vgl zum Gleichbehandlungsgebot und seinen Ausnahmen im Detail *Oberleitner*, Haftung nach § 9 BAO für LSt und KEST, RdW 2000, 762; *Truckenthanner*, Gleichbehandlungsgrundsatz in der abgabenrechtlichen Geschäftsführerhaftung für Lohnsteuerausfälle, ÖStZ 2006, 340, sowie *Hristov/Mamut/Schneeweis*, Zwei aktuelle Fragen zur Geschäftsführerhaftung: Mantelzessionsverträge und Beweislastumkehr, GeS 2006, 228.

12) BFG 22. 6. 2016, RV/6100109/2010.

13) VwGH 19. 5. 2015, 2013/16/0016; 18. 3. 2013, 2011/16/0187; 20. 4. 1999, 94/14/0147; 25. 1. 1999, 97/17/0144; 23. 4. 1998, 95/15/0145.

14) BFG 5. 4. 2016, RV/7101561/2014; 15. 4. 2016, RV/7101898/2013.

15) *Ritz*, BAO⁵ § 79 Rz 5.

16) So etwa EuGH 30. 9. 2003, C-167/01, *Inspire Art*, Slg 2003, I-10155; 5. 11. 2002, C-208/00, *Überseering*, Slg 2002, I-9919; 9. 3. 1999, C-212/97, *Centros*, Slg 1999, I-1459; vgl zu all dem auch *Aicher in Rummel/Lukas*, ABGB⁴ § 26 Rz 34 mwN.

17) BFG 19. 2. 2016, RV/7105707/2015.

18) *Dommes/Eckert/Lembeck/Metzler*, Die englische Private Company Limited in Österreich – gesellschaftsrechtliche Fragen, SWI 2005, 477.

19) Vgl zu einer deutschen GmbH schon UFS Innsbruck 3. 10. 2011, RV/0874-I/10, und zu einer ungarischen Kft etwa BFG 20. 1. 2016, RV/7105758/2015.

SCHLUSSSTRICH

Die abgabenrechtliche Verantwortlichkeit von Leitungsorganen ist ein immens wichtiges Thema. Die praktische Relevanz der Vertreterhaftungsnorm des § 9 BAO zeigt sich auch daran, dass das BFG bisher im Laufe des Jahres 2016 bereits rund 70 Entscheidungen in diesem Zusammenhang veröffentlicht hat. Die

Bandbreite der abgabenverfahrensrechtlichen Fragen, die sich im Rahmen von Haftungsverfahren stellen, ist denkbar weit. Neben Fragen der Gläubigergleichbehandlung stehen regelmäßig auch Erkundigungspflichten bei der Übernahme einer Leitungsfunktion auf dem Prüfstand der Gerichte.